



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.726195/2016-67
ACÓRDÃO	2102-003.977 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GUILHERME DE ALVARES OTERO FERNANDES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. RESULTADOS OBTIDOS NO EXTERIOR. SÚMULA CARF Nº 78.

A análise da decadência relativamente à tributação incidente sobre rendimentos auferidos no exterior pressupõe que o termo inicial do prazo decadencial se dê a partir da data da disponibilização econômica ou jurídica da base tributável ao contribuinte, conforme entendimento consolidado na Súmula CARF nº 78.

MATÉRIA DE FATO. NATUREZA JURÍDICA. ESSÊNCIA SOBRE A FORMA. ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

Nos termos do art. 116, parágrafo único, do CTN, a autoridade administrativa pode desconsiderar a forma jurídica adotada em determinado negócio, atribuindo-lhe a natureza jurídica correspondente às circunstâncias materiais do fato gerador, fazendo prevalecer a essência econômica sobre a aparência formal.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CUMULATIVIDADE. LEI Nº 11.488/2007. SÚMULA CARF Nº 147.

À luz da Súmula CARF nº 147, com a edição da Lei nº 11.488/2007, é possível a aplicação cumulativa da multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão e da multa de ofício incidente sobre o imposto apurado no ajuste anual.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Conforme entendimento consolidado na Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados pela taxa SELIC, sobre o valor da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. SONEGAÇÃO FISCAL. COMPROVAÇÃO.

Aplica-se a multa de ofício qualificada quando resta comprovada, por meio da linguagem de provas, a conduta do contribuinte de dissimular as operações realizadas com empresa sediada em “paraíso fiscal”, a fim de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689, DE 2023. LIMITAÇÃO DA PENALIDADE AO PATAMAR DE 100%.

A multa de ofício qualificada aplicada no lançamento tributário deve seguir o princípio da retroatividade da legislação superveniente mais benéfica, que limitou o percentual a 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a decadência e dar parcial provimento ao recurso voluntário para limitar a multa de ofício ao percentual de 100%, em razão da superveniência da legislação mais benéfica. Vencido o conselheiro Yendis Rodrigues Costa (relator), que deu provimento parcial em maior extensão para reduzir a penalidade ao percentual básico de 75%. Vencida a conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, que acolheu a decadência do crédito tributário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Márcio Bittes.

Assinado Digitalmente

YENDIS RODRIGUES COSTA – Relator

Assinado Digitalmente

JOSÉ MÁRCIO BITTES – Redator Designado

Assinado Digitalmente

CLEBERSON ALEX FRIESS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

1. O presente Processo Administrativo Fiscal trata de aplicação de Auto de Infração (fls. 2 a 13), em decorrência de constatações de omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior (fl. 9), após as devidas análises e conclusões constantes no Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 17 a 41), que resultou no lançamento de créditos tributários de imposto de renda sobre a pessoa física, apurado nos anos-calendários 2011 e 2012, no valor principal de:

Imposto	R\$ 1.753.400,66
Juros de mora	R\$ 749.164,98
Multa proporcional	R\$ 2.630.100,99
Multa exigida isoladamente	R\$ 876.196,58

[...]

5. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

O fiscalizado enviou, nos anos 2005 e 2006, a quantia de US\$ 4.600.000,00 à empresa OPERIS OVERSEAS LTD a título de integralização de capital. Nos anos de 2008, 2011 e 2012 a referida offshore remeteu para o fiscalizado, no Brasil, a quantia total de US\$ 8.100.000,00. Desse montante, a soma de US\$ 4.600.000,00 foi declarada pelo fiscalizado como devolução de capital.

Os outros US\$ 3.500.000,00, conforme detalhadamente explicado neste Termo de Verificação Fiscal, retornaram travestidos de empréstimo (jamais pago) à empresa GERIBÁ ENERGIA PARTICIPAÇÕES LTDA, cujo principal sócio (participação de 99%) era o Sr. Guilherme Otero.

Com a descaracterização do alegado empréstimo, fica claro que o fiscalizado recebeu, nos anos-calendário de 2011 e 2012, rendimentos provenientes do investimento mantido no exterior (participação societária na empresa ÓPERIS OVERSEAS LTD), conforme documentação apresentada.

O artigo 16 da Instrução Normativa SRF nº208/2002 dispõe sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos **rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior**, não contemplados pelo **artigo 14** (*alienação de bens ou direitos, liquidação ou resgate de aplicações financeiras e alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, de propriedade de pessoa física*) ou pelo **artigo 15** (*resultado da atividade rural exercida no exterior*).

Assim determina o mencionado dispositivo:

*“art. 16. Os demais rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior por residente no Brasil, transferidos ou não para o País, estão sujeitos à tributação sob a forma de **recolhimento mensal obrigatório** (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual.*

§ 1º O imposto de renda pago em país com o qual o Brasil tenha firmado acordo, tratado ou convenção internacional prevendo a compensação, ou naquele em que haja reciprocidade de tratamento, pode ser considerado como redução do imposto devido no Brasil, desde que não seja compensado ou restituído no exterior.”

§ 2º Os **rendimentos em moeda estrangeira** e o imposto pago no exterior são convertidos em

dólares dos Estados Unidos da América, pelo valor fixado pela autoridade monetária do país de origem dos rendimentos para a data do recebimento e, em seguida, em reais pela cotação do dólar fixada, para compra, pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento. (grifos meus)

A diferença entre o valor investido e os valores vertidos ao sócio, conforme normas de tributação, resultou em rendimento tributável de USD 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil dólares americanos).

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RESULTADO DO RETORNO DE INVESTIMENTO			
OPERIS OVERSEAS LLC - US\$ 4.600.000,00			
RETORNO INVESTIMENTO/RENDIMENTOS		SALDO	RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS
DATA	US\$	US\$	US\$
13.06.2008	3.500.000,00	1.100.000,00	X
27.12.2011	3.820.000,00	X	2.720.000,00
19.09.2012	780.000,00	X	780.000,00
TOTAL:	8.100.000,00	X	3.500.000,00

[...]

Aplicando a orientação legal supra, os rendimentos recebidos em moeda estrangeira, resultaram convertidos em reais da seguinte forma:

FATO GERADOR	RENDIMENTOS EXTERIOR	COTAÇÃO	BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO
dezembro/2011	USD 2.720.000,00	1,7642	R\$ 4.798.624,00
setembro/2012	USD 780.000,00	2,0223	R\$ 1.577.378,40

Não houve retenção ou pagamento de imposto de renda no exterior, visto tratar-se de retorno de investimento em empresa domiciliada nas Ilhas Virgens Britânicas, território considerado paraíso fiscal.

2. A tabela supramencionada, indicou, na coluna de saldo, a presunção de que, por ocasião da remessa de U\$ 3.500.000,00 da empresa Operis à empresa Geriba, e, considerando-se o valor inicialmente enviado pelo contribuinte Guilherme à empresa Operis, no total de U\$ 3.500.000,00, seria como se Guilherme possuísse naquela ocasião, ainda, o saldo de U\$ 1.100.000,00, perante a Operis a receber desta e considerar quitados os U\$ 4.600.000,00, tendo a fiscalização considerados os demais valores excedentes a U\$ 4.600.000,00 como sendo rendimentos tributáveis, portanto, lucro de uma operação de empréstimo.

3. Em síntese, a fiscalização constatou que nos anos 2005 e 2006, o contribuinte remeteu U\$ 4.600.000,00 para a empresa Operis, e que, entre 2008 e 2012, a empresa Operis teria enviado ao contribuinte não só a quantia de U\$ 4.600.000,00, mas sim a quantia de U\$ 8.100.000,00, dos quais R\$ 4.600.000 foram destinados ao contribuinte e, a diferença, de U\$ 3.500.000,00, embora não tenha sido enviada diretamente ao contribuinte, foi enviada à empresa Gereba, de titularidade e comando do contribuinte, e por interesse do contribuinte, tendo a empresa Gereba destinado o montante a outros investimentos de interesse do contribuinte, e sem que a empresa Gereba tenha retornado o suposto empréstimo à empresa Operis. Com isso, a fiscalização entendeu que o valor de U\$ 3.500.000,00, ao invés de se tratar de um empréstimo, em verdade, seria o lucro de uma operação de valor principal de U\$ 4.600.000,00, estabelecendo-se o seguinte quadro-resumo:

Data	Valor da transação	Fluxo (quem remeteu para quem)	Argumentos do Contribuinte	Entendimento da Fiscalização

08/06/2005	US\$ 1.100.000,00	Guilherme → Óperis	Remessa de US\$ 1,1 mi → integralização da Óperis	Reconhece a remessa.
22/07/2005	US\$ 2.000.000,00	Guilherme → Óperis	Remessa de US\$ 2 mi → integralização da Óperis	Reconhece a remessa.
22/05/2006	US\$ 1.500.000,00	Guilherme → Óperis	Remessa de US\$ 1,5 mi → integralização da Óperis	Reconhece a remessa.
11/06/2008	US\$ 3.500.000,00	Óperis → Geribá	Empréstimo da Óperis para a Geribá (US\$ 3,5 mi)	Fiscalização entende que se trata de devolução de parte dos U\$ 4.600.000,00 (retorno de capital).
27/12/2011	US\$ 3.820.000,00	Óperis → Guilherme	Redução de capital da Óperis → devolução de US\$ 3,82 mi a Guilherme	Fiscalização entende que parte (U\$ 1.100.000,00), faz parte da devolução dos U\$ 4.600.000,00, e parte (U\$ 2.720.000,00) se trata de resultados do investimento de U\$ 4.600.000,00.
20/06/2012	US\$ 780.000,00	Óperis → Guilherme	Redução de capital da Óperis → devolução de US\$ 780 mil a Guilherme	Fiscalização entende que se tratou de resultados do investimento inicial de U\$ 4.600.000,00.

4. Isso significa que os foram tidos pela fiscalização como resultados de uma operação maior, os constatados em 27/12/2011 e em 20/06/2012.

5. Nas fls. 915 a 959, o contribuinte interpôs impugnação, a qual foi julgada improcedente por ocasião do Acórdão nº 04-43.883 (fls. 1329/1367), proferido pela 1ª Turma da DRJ/CGE, datado de 21 de agosto de 2017, o qual restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF
Exercício: 2012, 2013

Omissão de Rendimentos - Renda de Investimento no Exterior

Configura omissão de rendimentos a parcela de retorno de investimento no exterior, relativamente à renda, que não foi informada na declaração.

Multa Isolada - Carnê-leão Não Recolhido - Multa de Ofício - Bis in idem Não Ocorrência

Para o imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal, Carnê-leão, não pago, quando não informados na declaração de rendimentos, será lançada a multa isolada, bem como a multa de ofício sobre o imposto suplementar apurado na declaração, após a inclusão desses rendimentos, não configurando aplicação de multa em duplicidade.

Multa de Ofício Qualificada - Simulação – Aplicação

Correta a aplicação da multa de ofício qualificada quando restar evidenciado nos autos o intuito de fraude.

Dos Juros de Mora Sobre Multa de Ofício

Os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício não são objeto do lançamento deste processo; de todo modo, a sua incidência sobre a multa de ofício está prevista no ordenamento jurídico brasileiro.

Do Pedido de Juntada Posterior de Documentos

Indefere-se o pedido de dilação probatória quando, além de nada mais ser enviado para os autos, não estiver amparado em quaisquer das hipóteses previstas no ordenamento jurídico que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

Do Pedido de Diligência

Indefere-se o pedido de diligência se, além de não estar fundamentado e não formulados os quesitos a serem examinados, a autoridade julgadora a entender desnecessárias para proferir sua decisão.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

6. O sujeito passivo manifestou ciência do Acórdão da DRJ em 31/08/2017, fl. 1436, em face do qual interpôs, na data de 25/09/2017 (fl. 1374), o seu respectivo Recurso Voluntário (fls. 1375/1428), no âmbito do qual aduziu:

a) em sede de preliminar:

a.1) nulidade de decadência sob a alegação (fls. 1382/1387) de que o suposto fato gerador teria ocorrido em 2008 (contrato de mútuo entre OPERIS e a empresa GERIBA, de modo que, notificado apenas em 2016, estaria decaído o direito da fiscalização de lançar o tributo;

b) quanto ao mérito:

b.1) alegação de ausência de omissão de rendimentos auferidos no exterior (fls. 1389 a 1411): o contribuinte defende que a fiscalização não teria questionado a validade do contrato de empréstimo entre as empresas Operis e Geriba, celebrado em 11/06/2008, e justifica que não era interessante para a Geriba ter pago à Operis com a taxa de conversão do dólar aumentada em relação a quando o empréstimo foi tomado (fl. 1389), e que a devolução seria desvantajosa e indesejada por parte da devedora (fl. 1392), embora não tenha o contribuinte nem seus procuradores qualquer procuração da empresa Geriba para concluir pelos interesses ou desinteresses da Geriba; defende, portanto, o contribuinte, que a não quitação do empréstimo não influi na regularidade do negócio jurídico; defende ainda que se incorrerá em bitributação quando a Geriba vier a pagar o empréstimo, em virtude do presente lançamento, considerando a tributação sobre os U\$ 3.500.000,00 em face do contribuinte, no presente processo; defende ainda que o mútuo foi essencial para que a Geriba viabilizasse os seus negócios (fl. 1396); defende ainda o recorrente que o Banco Central não descaracterizou a transação e isso significa que os demais órgãos da administração pública também devem reconhecer e respeitar os termos dos registros junto ao Banco Central (fls. 1401/1405); o contribuinte reforça a ausência de vícios no negócio jurídico celebrado entre Operis e Geriba (fls. 1410/1411), defendendo a ausência de simulação, por ter se revestido de publicidade e que as partes não praticaram ato ilícito;

b.2) alegação de indevida aplicação de multa de ofício qualificada (fls. 1411/1420): o contribuinte defende que não teria sido constatado dolo capaz de suscitar a aplicação da multa qualificada;

b.3) alegação de indevida aplicação de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício (fls. 1420/1426): o contribuinte defende a inaplicabilidade da multa de ofício concomitantemente com a multa isolada, apresentando entendimentos do CARF, nesse sentido;

b.4) alegação de inaplicabilidade de juros sobre multa de ofício (fls. 1426/1428): o contribuinte defende a inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício, apresentando entendimentos do CARF, nesse sentido.

7. Ao final (fl. 1428), o contribuinte requer o provimento do recurso.

8. É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Yendis Rodrigues Costa, Relator

Juízo de admissibilidade

9. O Recurso Voluntário é tempestivo, na medida em que interposto no prazo previsto no art. 33, do Decreto Federal nº 70.235/1972, considerando-se que foi interposto em 25/09/2017 (fl. 1374), a partir da ciência do acórdão recorrido em 31/08/2017 (fl. 1436), ressaltando-se ainda o atesto de tempestividade constante no despacho de fl. 1438

10. Presentes os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

COMPREENSÃO FÁTICA E TEMPORAL NECESSÁRIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PESSOA FÍSICA.

ANO/PERÍODO	EVENTOS
2005–2006	<ul style="list-style-type: none"> Guilherme envia US\$ 4,6 milhões para integralização de capital na Operis Overseas Ltd. (BVI). Esse montante se torna a base do investimento inicial.

2008	<ul style="list-style-type: none"> • 11/06/2008 – Contrato de empréstimo: Operis transfere US\$ 3,5 milhões à Geribá Energia Participações Ltda., com vencimento em 12 meses. • Geribá usa os recursos para adquirir participação na Ecogen Brasil S/A e, indiretamente, na Iqara Energy Services Ltda. • Guilherme assina como representante de ambas as partes (credor e devedor).
2009	<ul style="list-style-type: none"> • Alienação da Ecogen: Geribá vende as ações, com prejuízo de R\$ 2 milhões. • O empréstimo de 2008 não é pago, convertido em créditos a receber de sócios. • Sócios: Guilherme, Paulo Souza Queiroz Figueiredo e Marko Jovovic. • Guilherme passa a deter 56,16% da Ecogen, sendo o mais beneficiado.
2010	<ul style="list-style-type: none"> • Geribá não quita o empréstimo de US\$ 3,5 milhões. • Escrituração mostra assunção de dívidas por Guilherme, concentrando os efeitos econômicos.
2011	<ul style="list-style-type: none"> • 27/12/2011 – Retorno declarado: Guilherme informa retorno de US\$ 3,82 milhões como “redução de capital” da Operis. • Fiscalização: apenas US\$ 1,1 milhão é devolução de capital; US\$ 2,72 milhões seriam rendimentos tributáveis. • Paulo e Marko ainda figuram, mas Guilherme concentra obrigações e benefícios.
2012	<ul style="list-style-type: none"> • 19/09/2012 – Novo retorno: US\$ 780 mil retornam a Guilherme. • Operis fica com capital simbólico de US\$ 1,00. • Geribá nunca devolveu o empréstimo. • Guilherme quita R\$ 21,8 milhões com a Geribá e faz AFAC de R\$ 49,8 milhões. • Sócios: Paulo e Marko já não figuram como beneficiados; Guilherme concentra integralmente os retornos.
2013	<ul style="list-style-type: none"> • Declarações de bens (DAA): Guilherme reporta retorno de US\$ 4,6 milhões, sem rendimento adicional. • Fiscalização: inconsistente manter 7 anos de investimento sem retorno além do capital nominal.
2014–2016 (Fiscalização)	<ul style="list-style-type: none"> • 2014–2015: várias intimações para extratos e relatórios. Guilherme declara que a Operis (BVI) não tinha obrigação de elaborar balanços. • 10/08/2016 – Auto de Infração: exigência de IRPF sobre US\$ 3,5 milhões, tratados como rendimentos tributáveis.

11. Os fatos narrados e concatenados, passamos a análise da preliminar e mérito.

Preliminar

Preliminar de decadência

11.1 O recorrente alega (fls. 1382/1387) que o suposto fato gerador teria ocorrido em 2008 (contrato de mútuo entre OPERIS e a empresa GERIBA, de modo que, notificado apenas em 2016, estaria decaído o direito da fiscalização de lançar o tributo.

12. Acerca da matéria, necessário compreender que a fiscalização entendeu que a quantia de U\$ 3.500.000,00 (U\$ 2.720.000,00 em 27/12/2011; e, US\$ 780.000,00, em 20/06/2012), representou o resultado de uma operação de investimento maior, no valor de U\$ 4.600.000,00.

13. Nesse tocante, nas fls. 1361 e 1362, a DRJ assim entendeu:

68. Todas essas ações: envio de valores; simulação de empréstimo, que teria sido contratado para pagar em um ano e até agora não foi; liquidação de capital da empresa investida, que ficou com valor simbólico de US\$1,00; aquisição de empresa nacional por outra do próprio interessado; mudanças de razão social e; etc., ocorreram com a finalidade de tentar confundir o Fisco, dificultar ao máximo a constatação de rendimentos e, contrariamente ao afirmado pelo interessado, esconder dados que levem a uma tributação normal.

[...]

71. Resumindo: o pseudo empréstimo se trata de retorno de parte do capital, que não configura fato gerador do imposto de renda naquela ocasião, mas, somente após as duas últimas remessas do investimento acrescido de renda e, assim, não ocorreu a decadência pleiteada.

14. Depreende-se do entendimento da DRJ, portanto, que a não ocorrência da decadência se dá em virtude de que o “empréstimo” (retorno de capital, no entendimento da fiscalização), em si, não configura o fato gerador, mas sim as remessas de rendimento, as quais ocorreram em 2011 e 2012, e, ao tempo do lançamento do auto de infração, em 10/08/2016 (fl. 02), não se encontravam sob o manto da decadência.

15. Nesse tocante, é de extrema relevância compreender a fiscalização entendeu que os rendimentos sobre o valor investido de U\$ 4.600.000,00, os quais totalizaram U\$ 3.500.000,00, estiveram veiculados nas duas últimas remessas da Operis para Guilherme (U\$ 2.720.000,00 em 27/12/2011; e, US\$ 780.000,00, em 20/06/2012), e não na remessa de U\$ 3.500.000,00 que a empresa Operis enviou à empresa Geribá em 11/06/2008, tendo a fiscalização feito essas vinculações, por presunção, considerando-se metodologicamente os reembolsos de investimentos os primeiros valores, e os rendimentos, os últimos valores a serem devolvidos ao dono do capital.

16. De fato, os valores U\$ 2.720.000,00, recebidos pelo contribuinte em 27/12/2011 e US\$ 780.000,00, recebido pelo contribuinte em 20/06/2012, não ensejam a decadência, na medida em que o auto foi lavrado em 10/08/2016 (fl. 02).

17. E, se interpretados em conjunto com a transação que lhe deu origem (investimento de U\$ 4.600.000,00, reputa-se que o investimento se demonstra realizado exatamente pela

expectativa de seu investidor em auferir os benefícios futuros dela decorrentes, sendo os benefícios futuros efeitos futuros e incertos a partir do investimento realizado.

18. De fato, a partir do conjunto probatório, e não somente de um meio de prova em si, necessário considerar que o poder de comando do contribuinte sobre todas as empresas, somado ao fato da não devolução do empréstimo da Geribá para a empresa Operis, somado ao fato da inverossímil tese de que não era vantajoso para a empresa devedora honrar a sua dívida (fl. 1392), enseja a aplicação do art. 116, inc. I, e, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN, que viabiliza a descon sideração da natureza jurídica de determinado negócio jurídico, para que se busque a verdadeira natureza jurídica do ato e os efeitos verdadeiramente identificados, nos seguintes termos:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá descon siderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

(grifos do Relator do presente voto)

19. Nesse tocante, compreendendo-se a transação como sendo um investimento no total de U\$ 4.600.000,00, realizado nos anos de 2006 e 2007, e que, a partir dos investimentos, os seus titulares vislumbram retornos, e que estes retornos são os efeitos esperados, futuros e incertos, a partir do investimento, constata-se que cada retorno identificado será considerado rendimento passível de ser tributado no mês em que seja verificado, e, de forma definitiva, por ocasião da declaração de ajuste anual.

20. Referido entendimento está em consonância, inclusive, com o disposto na Súmula CARF nº 78, *in verbis*:

Súmula CARF nº 78

A fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a disponibilização, e não a data do auferimento dos lucros pela empresa sediada no exterior.

21. A análise da decadência relativamente à tributação incidente sobre os resultados obtidos no exterior pressupõe a consideração de que o termo inicial se dê a partir da data de ocorrência da disponibilização da base tributável, à luz da Súmula CARF nº 78.

21.1 No caso concreto, a fiscalização reconheceu que o mútuo de 2008, ainda que descaracterizado quanto à sua substância, **não constituiu fato gerador à época da remessa**, pois

inexistia renda disponível. O evento tributável somente ocorreu em **27/12/2011** (retorno de US\$ 2,72 milhões) e em **20/06/2012** (retorno de US\$ 780 mil), quando se verificou a disponibilização de valores ao contribuinte.

22. Rejeita-se, portanto, a preliminar de decadência suscitada.

Mérito

Da alegação de ausência de omissão de rendimentos auferidos no exterior.

23. O contribuinte defende, fls. 1389 a 1411, que:

- a) A fiscalização não teria questionado a validade do contrato de empréstimo entre as empresas Operis e Geriba, celebrado em 11/06/2008, e justifica que não era interessante para a Geriba ter pago à Operis com a taxa de conversão do dólar aumentada em relação a quando o empréstimo foi tomado (fl. 1389), e
- b) que a devolução seria desvantajosa e indesejada por parte da devedora (fl. 1392), embora não tenha o contribuinte nem seus procuradores qualquer procuração da empresa Geriba para concluir pelos interesses ou desinteresses da Geriba;
- c) defende, portanto, o contribuinte, que a não quitação do empréstimo não influi na regularidade do negócio jurídico;
- d) que se incorrerá em bitributação quando a Geriba vier a pagar o empréstimo, em virtude do presente lançamento, considerando a tributação sobre os U\$ 3.500.000,00 em face do contribuinte, no presente processo;
- e) que o mútuo foi essencial para que a Geriba viabilizasse os seus negócios (fl. 1396);
- f) defende ainda o recorrente que o Banco Central não descaracterizou a transação e isso significa que os demais órgãos da administração pública também devem reconhecer e respeitar os termos dos registros junto ao Banco Central (fls. 1401/1405);
- g) o contribuinte reforça a ausência de vícios no negócio jurídico celebrado entre Operis e Geriba (fls. 1410/1411), defendendo a ausência de simulação, por ter se revestido de publicidade e que as partes não praticaram ato ilícito;

24. A análise de tais argumentos de defesa requerem a prévia compreensão de que a descon sideração da natureza jurídica dos negócios jurídicos apresentados pelo contribuinte e a sua compreensão pela fiscalização como sendo de outra natureza jurídica, por si só, não representa uma simulação, cuja demonstração requer evidência nesse sentido.

25. Ou seja, aplica-se a aplicação do art. 116, inc. I, e, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN, viabiliza a desconconsideração da natureza jurídica de determinado negócio jurídico, para que se busque a verdadeira natureza jurídica do ato e os efeitos verdadeiramente identificados, ou seja, buscando-se as verdadeiras circunstâncias materiais do fato gerador, nos seguintes termos:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

(grifos do Relator do presente voto)

26. O dispositivo legal em questão, aplicado ao caso concreto, possibilita que a Administração Tributária desconsidere a roupagem jurídica de mútuo atribuída ao aporte de recursos feito pela Operis à Geribá, quando evidenciado que tal contrato não produziu os efeitos típicos de um empréstimo. Diante da ausência de cobrança, da inexistência de devolução dos valores e da identidade de comando entre credor e devedor, impõe-se reconhecer que a natureza econômica da operação foi distinta daquela formalmente declarada, tratando-se, em verdade, de disponibilização de rendimentos ao contribuinte nos exercícios de 2011 e 2012.

27. Nesse mesmo sentido é o entendimento do CARF no seguinte precedente:

Acórdão CARF nº 2402-008.111 (Processo nº 10665.003362/2008-58; Sessão 04/02/2020)

NORMA GERAL ANTIELISIVA. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN. EFICÁCIA.

A norma geral antielisiva consignada no parágrafo único do art. 116 do CTN deve ser interpretada no sentido da sua eficácia, vez que esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a CF/88, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com a reprovabilidade social ao abuso de formas jurídicas de direito privado.

O parágrafo único do art. 116 do CTN é uma norma nacional, imediatamente aplicável aos entes federativos que possuam normas sobre o procedimento administrativo fiscal, que, no caso da União Federal, consubstancia-se no Decreto n. 70.235/72, recepcionado pela CF/88 com força de lei ordinária.

A exigência de regulamentação, mediante procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, consignada no parágrafo único do art. 116 do CTN, in fine, encontra-se suprida pelo Decreto n. 70.235/1972.

TERCEIRIZAÇÃO. DISSIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. ABUSO DE FORMAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO.

Caracterizado o uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a incidência de tributos, inclusive de contribuições sociais previdenciárias, mediante dissimulação com utilização de empresa terceirizada, optante por regime de tributação favorecido (SIMPLES) e caracterizada a ausência de propósito negocial, impõe-se a desconsideração do ato ou negócio jurídico, com espeque no art. 116, parágrafo único, do CTN, c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil).

28. Reitere-se que a desconsideração da natureza jurídica de determinado ato para que lhe seja imputada outra natureza jurídica a ser considerada pela fiscalização, à luz das circunstâncias materiais do fato gerador, não significa atribuir dolo, fraude ou simulação sobre o negócio jurídico, isso porque a aparência jurídica não prevalece sobre a essência econômica do negócio jurídico.

Da alegação de não questionamento da validade formal do contrato pela fiscalização

29. O contribuinte sustenta que a fiscalização não teria questionado a validade formal do contrato de mútuo celebrado em 11/06/2008 entre a Operis Overseas Ltd. e a Geribá Energia Participações Ltda.

30. Cumpre registrar que a fiscalização em nenhum momento desconsiderou a **validade formal** do contrato de mútuo celebrado em 2008 entre a Operis Overseas Ltd. e a Geribá Energia Participações Ltda. O ajuste existe documentalmente, foi registrado e possui a forma jurídica de um contrato de empréstimo.

31. O ponto central da controvérsia, contudo, não reside na **existência formal do documento**, mas na sua **função econômica**. O contrato de mútuo não gerou os efeitos que normalmente lhe são próprios: não houve pagamento, amortização ou sequer cobrança do valor mutuado, mesmo em contextos em que a devedora detinha condições de quitar a obrigação. Ademais, havia identidade de comando entre credor e devedor, circunstância que fragiliza a autonomia negocial.

32. Nessa linha, ainda que se reconheça a existência documental do mútuo, sua função econômica foi diversa, servindo apenas como roupagem formal para encobrir a realidade fática de que os valores circularam em benefício direto do próprio contribuinte, sendo assim não assisti razão.

Da alegação de falta de desejo na quitação do empréstimo pela Geribá, em decorrência da alta do dólar

33. Nos termos dos autos, o suposto empréstimo/mútuo nunca foi adimplido pela empresa Geribá, e, embora o recorrente defenda que a sua não quitação, por si só, não represente mácula à natureza jurídica de empréstimo, é preciso considerar que o próprio contribuinte explana o desinteresse em quitar o empréstimo, em decorrência da subida do dólar, ou seja, utilizando-se como matéria de defesa que o desinteresse do devedor é suficiente para o não pagamento, sendo referida tese inverossímil, na medida em que, diante de não pagamentos

de empréstimos, o credor, se tivesse interesse em receber, manifestaria procedimentos de cobrança em face do devedor.

34. Dessa forma, o argumento de conveniência cambial sugere mera especulação argumentativa e não possui o condão de afastar a conclusão de que o mútuo foi utilizado como instrumento enquanto a realidade fática era distinta de um mútuo; registre-se ainda que a boa-fé objetiva exige que contratos sejam cumpridos nos termos pactuados, o que não ocorreu, corroborando com as circunstâncias de que a operação teve como objetivo outra finalidade.

35. No entanto, como se tratavam de empresas que tinham identidade de comando (o contribuinte), tal contexto denotou a existência de um só interesse: o interesse do contribuinte, e não das empresas, confundindo-se os seus patrimônios.

36. Assim, embora o contrato de mútuo/empréstimo exista formalmente (fls. 632/634), entre empresa Operis e empresa Geribá, sua função econômica foi diversa da declarada, o que autoriza a aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN, com a desconsideração da forma para que se promova o alcance da realidade dos fatos, não procedendo o argumento do contribuinte nesse aspecto.

Da alegação de bitributação em caso de quitação do empréstimo

37. O argumento de que poderia haver bitributação futura, caso a Geribá viesse a quitar o mútuo, não se sustenta. A tributação em análise refere-se a fatos geradores já ocorridos nos exercícios de 2011 e 2012, quando os valores retornaram ao Brasil. É esse o momento da disponibilidade jurídica ou econômica da renda, conforme art. 43, §2º, do CTN e art. 8º da Lei nº 7.713/88 (fl. 1.337). Somente haveria bitributação no caso de o contribuinte registrasse em duplicidade os mesmos fatos geradores como sendo rendimentos auferidos, o que seria uma hipótese que decorreria de um eventual equívoco do contribuinte em declarar fatos geradores em duplicidade e recolhê-los, não procedendo o argumento do contribuinte nesse aspecto.

Da alegação da importância do empréstimo à Geribá para viabilização de negócios

38. O contribuinte afirma ainda que o mútuo foi essencial para viabilizar os negócios da Geribá. A instrução probatória, entretanto, conduz à conclusão contrária. Os recursos oriundos do suposto empréstimo foram utilizados na aquisição de ações da Ecogen Brasil Participações S/A, as quais, pouco tempo depois, foram transferidas em grande parte ao próprio sujeito passivo, que passou a deter 56,16% da companhia (fl. 1.336). Ou seja, o benefício econômico da operação não recaiu sobre a Geribá, mas sobre o contribuinte, evidenciando que o mútuo foi apenas mecanismo indireto de transferência patrimonial, não procedendo o argumento do contribuinte nesse aspecto.

Da alegação de que o Banco Central não teria descaracterizado a natureza de empréstimo da transferência da empresa Operis à empresa Geribá

39. Por sua vez, a invocação do registro do contrato perante o Banco Central do Brasil tampouco tem o condão de afastar a conclusão fiscal. É sabido que a competência do Bacen se

restringe ao controle cambial, não alcançando a qualificação tributária das operações. A DRJ bem destacou (fl. 1361) que os registros ocorridos no Banco Central se prestam ao auxílio do controle e da tributação dos numerários retidos e/ou recebidos, não procedendo o argumento do contribuinte nesse aspecto.

Da alegação de licitude do negócio jurídico celebrado entre Operis e Geribá

40. Necessário ressaltar que, conforme ficou entendido anteriormente, a controvérsia não se trata de licitude ou ilicitude, de invalidade ou invalidez, mas sim de identificação de quais os reais efeitos do negócio jurídico, no intuito de que sejam identificadas as circunstâncias materiais do negócio jurídico, a fim de que possa ser identificada a ocorrência do fato gerador legalmente previsto para o negócio jurídico não como ele se apresenta ou aparenta ser mas como ele de fato é e como são gerados os seus reais efeitos.

41. Assim, independentemente da validade ou não, a natureza jurídica se extrai a partir de sua essência, não de sua forma, não assistindo razão ao recorrente, igualmente, nesse aspecto.

Da alegação de indevida aplicação de multa de ofício qualificada.

42. O contribuinte defende, fls. 1411/1420, que não teria sido constatado dolo capaz de suscitar a aplicação da multa qualificada.

43. A multa aplicada se deu sob o patamar de 150% (multa de 75% em dobro), conforme constante no Termo de Verificação Fiscal, merecendo destaque os seguintes trechos (fls. 40 e 41):

7.MULTA QUALIFICADA

A análise da documentação apresentada, referente ao investimento OPERIS OVERSEAS LTD, resultou evidente que os valores que ingressaram no país em 2008 a título de empréstimos, nada mais eram que o retorno do investimento, finalizado posteriormente com as remessas efetuadas em dezembro/2011 e setembro/2012.

Fazem prova material incontestável do ilícito, todos os fatos, declarações e documentos abordados no presente termo que, por intermédio de raciocínio concludente, revelaram a existência de fato gerador do IRPF, oculto pelas diversas formas e declarações enganosas, apresentadas pelo contribuinte, com o evidente intuito de se eximir da obrigação tributária.

Tais provas podem ser elencadas da seguinte forma:

1. Contrato de Empréstimo de US\$3.500.000,00 celebrado entre a empresa GERIBA ENERGIA PARTICIPACOES LTDA, CNPJ:09.375.279/0001-62 e a empresa OPERIS OVERSEAS LTD., com sede nas Ilhas Britânicas. Ambas as partes representadas por GUILHERME DE ALVARES OTERO FERNANDES.

2. A escrituração da empresa GERIBA CONSULTORIA E PARTICIPACOES LTDA, CNPJ: 09.375.279/0001-62, demonstra que o empréstimo celebrado em junho/2008 nunca foi devolvido. Referida escrituração também revela que tal empréstimo serviu exclusivamente para a aquisição de investimento, posteriormente alienado aos sócios, com apuração de prejuízo e previsão de pagamento em até 05 anos. Ressalto que o fiscalizado figurou como sócio majoritário e maior beneficiário da referida transação.

3. As Declarações de Ajuste Anual apresentadas pelo contribuinte pretendiam demonstrar a inexistência de tributação, visto que apresentavam o retorno de sua participação na

empresa OPERIS OVERSEAS LTD. pelo EXATO VALOR INVESTIDO. Tal fato pressupõe a existência de valores exatamente iguais, atribuídos tanto a despesas quanto a receitas, situação atípica, contrária à lógica e carente de razoabilidade.

4.A declaração prestada pelo fiscalizado, que afirma não dispor de quaisquer informações acerca dos resultados obtidos pela empresa Operis Overseas Ltd., demonstra que o mesmo pretendeu valer-se da dificuldade de acesso, pelo fisco brasileiro, de informações quanto a investimentos localizados em regiões consideradas "paraísos fiscais", como é o caso da empresa OPERIS OVERSEAS LTD., com sede nas Ilhas Virgens Britânicas, para encobrir possíveis resultados tributáveis. Não faz qualquer sentido o investimento de significativos valores, em operações das quais não se tem informação alguma quanto aos resultados obtidos.

O lançamento de ofício, sujeita-se, portanto, a aplicação de multa qualificada, em conformidade com o disposto no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 (com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007):

44. A caracterização de fraude ou simulação fiscal pode decorrer tanto de uma conduta ativa quanto de uma omissão, e sempre exige a demonstração da intenção de lesar o Fisco. Trata-se de um comportamento deliberado, voltado a afastar, no todo ou em parte, a incidência da obrigação tributária. Para que se configure, é indispensável a presença do **dolo**, isto é, da vontade consciente e específica de ocultar o fato gerador ou de retardar seu conhecimento pela autoridade fiscal, valendo-se de expedientes artificiais.

45. Se assim não fosse, qualquer situação de omissão de rendimentos resultaria automaticamente na aplicação da penalidade qualificada, o que esvaziaria o critério diferenciador previsto em lei. Justamente por isso, ao aplicar a multa de 150%, cabe à autoridade fiscal apresentar elementos probatórios robustos e incontestáveis, que comprovem a ocorrência desses requisitos subjetivos descritos nos **arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964**, aos quais remete o **§1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996**.

46. No caso em análise, não se encontra nos autos qualquer descrição concreta de conduta fraudulenta ou simulada, tampouco de intenção dolosa por parte do contribuinte. Essa ausência de comprovação inviabiliza, por si só, a aplicação da multa qualificada.

47. Em que pese o esforço argumentativo da fiscalização, entendo que, dentre os meios de prova apresentados pela fiscalização, ainda que realmente contribuam para a evidenciação de que as circunstâncias materiais dos fatos geradores se amoldam à percepção de que possuem a natureza jurídica de recebimentos de resultados de investimentos, e, portanto, tributáveis, não há demonstração do dolo, fraude ou simulação, capaz de ensejar a aplicação da multa aplicada.

48. No caso em análise, embora a fiscalização tenha levantado argumentos para sustentar a qualificação da multa notadamente a formalização de contrato de mútuo não cumprido, a ausência de devolução de valores e a tentativa de enquadrar tais operações como devolução de capital não restou demonstrado o elemento subjetivo indispensável: o dolo.

49. Importante destacar que a desconsideração da forma jurídica para fins de tributação, com fundamento no **art. 116, parágrafo único, do CTN**, não se confunde com fraude ou simulação. A aplicação da regra da essência sobre a forma busca apenas reenquadrar juridicamente a operação para alcançar a realidade econômica subjacente, sem que isso importe automaticamente em imputação de má-fé ou fraude ao contribuinte.

50. Assim, a desconsideração da natureza jurídica dos negócios jurídicos apresentados pelo contribuinte e a sua compreensão pela fiscalização como sendo de outra natureza jurídica, por si só, não representa uma simulação, cuja demonstração requer evidência nesse sentido.

51. Nesse contexto, merece atenção o seguinte precedente do CARF:

**Acórdão CARF nº 2202-010.309 - 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
(Processo nº 13855.722093/2013-41; Sessão de 13 de setembro de 2023)**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. REQUISITOS. SÚMULA CARF Nº 14.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. REQUISITOS. SÚMULA CARF Nº 25.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA E/OU MONTANTE MOVIMENTADO. IMPOSSIBILIDADE AGRAVAMENTO.

A qualificação da multa de ofício é condicionada à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastros à sua empreitada a simples reiteração da conduta e/ou o volume/montante da movimentação bancária do contribuinte, fundamentos que, isoladamente, não se prestam à aludida imputação.

[...]

52. Entendo, portanto, a ausência de demonstração, pela fiscalização, de evidente intuito de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo, razão pela qual merece provimento o argumento do recorrente nesse sentido.

Da alegação de indevida aplicação de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

53 O contribuinte defende, fls. 1420/1426, o a inaplicabilidade da multa de ofício concomitantemente com a multa isolada, apresentando entendimentos do CARF, nesse sentido;

54. Acerca da concomitância da aplicação de multa isolada e multa de ofício, necessário compreender que os precedentes do CARF acerca da matéria ensejaram a fixação do seguinte entendimento sumulado:

SÚMULA CARF Nº 147

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

55. Dessa forma, a correção da aplicação da multa isolada e da multa de ofício concomitantes é tema pacífico no CARF, a exemplo dos seguintes precedentes:

Acórdão CARF nº 2101-002.793 - 2ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

(Processo nº 16045.000341/2010-89; Sessão de 09 de maio de 2024)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2008 IRPF.

MULTA ISOLADA CARNE-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. CUMULATIVIDADE. PERÍODO POSTERIOR A MP 351/2007. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 147.

Até a publicação da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a aplicação cumulativa da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão e a aplicação de multa de ofício pela lançamento do imposto devido quando do ajuste anual não encontram respaldo na interpretação dos dispositivos do art. 44, I e § 1º, III da Lei 9.430 à luz do disposto na Lei Complementar n. 95/1998. ASSUNTO:

Acórdão CARF nº 2202-010.118 – 2ª Seção de Julgamento/2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

(Processo nº 10640.721757/2013-81; Sessão de 12 de julho de 2023)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA.

Contestando o contribuinte a base de cálculo apurada pela fiscalização, sem, entretanto, apresentar provas da inexatidão dos valores apurados pelo Fisco, é de se manter o lançamento.

CARNÊ-LEÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. SÚMULA CARF Nº 147.

A ausência de recolhimento mensal do imposto (carnê-leão), incidente sobre os rendimentos recebidos de pessoas físicas, enseja a aplicação de multa isolada no percentual de 50% do imposto não recolhido. Súmula CARF nº 147. Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

O lançamento da multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o imposto suplementar, pois constituem infrações distintas a multa de ofício decorre da omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual e a multa isolada decorre da insuficiência de recolhimento mensal do carnê-leão.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO AO PISO LEGAL.

Não demonstrados nos autos que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos art. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502, de 1964, não se justifica a imposição da multa qualificada de 150%.

56. Assim, considerando-se que os fatos geradores são dos anos 2011 e 2012, ou seja, posteriores à edição da Lei nº 11.488/2007, demonstram-se aplicáveis cumulativamente referidas multas, não merecendo provimento os argumentos do recorrente no sentido da inaplicabilidade de referidas multas cumulativamente.

Da alegação de inaplicabilidade de juros sobre multa de ofício.

57. O contribuinte defende, **fls. 1426/1428**, a inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício, apresentando entendimentos do CARF, nesse sentido.

58. Acerca da concomitância da possibilidade de aplicação de juros sobre a multa de ofício, necessário compreender que os precedentes do CARF acerca da matéria ensejaram a fixação do seguinte entendimento sumulado:

SÚMULA CARF Nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

59. A aplicação de juros sobre a multa de ofício, diante da Súmula acima transcrita, é matéria pacífica no CARF:

**Acórdão CARF nº 9303-010.483 – CSRF / 3ª Turma
(Processo nº 16327.001702/2010-48; Sessão de 18 de junho de 2020)**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Data do fato gerador: 31/10/2007

TAXA SELIC. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA. SÚMULA.

É devida a incidência dos juros de mora, à taxa referencial SELIC, sobre a multa de ofício, consoante enunciado da Súmula CARF n.º 108.

Acórdão CARF nº 1301-005.104 – 1ª Seção de Julgamento/3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

(Processo nº 16327.720373/2010-38; Sessão de 16 de março de 2021)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

SÚMULA CARF 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

60. Assim, não procede o argumento do recorrente nesse sentido.

Conclusão

61. Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso, para o estrito fim de cancelar a multa qualificada, fixando-se a multa de ofício sob o patamar de 75%, à luz do art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/1960, mantendo-se os demais créditos lançados e respectivos encargos.

Assinado Digitalmente

Yendis Rodrigues Costa

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ MÁRCIO BITTES, redator designado

O motivo da divergência em relação ao voto do relator restringiu-se a manutenção da qualificadora da multa, uma vez que o eminente RELATOR a afastou por considerar ausente a comprovação por parte da fiscalização “*de evidente intuito de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo*”.

Contudo o que se depreende da leitura dos autos e do Acórdão recorrido é que tal conduta encontra-se suficientemente comprovada, como consta no próprio Termo de Verificação Fiscal, já transcrito pelo RELATOR, que conclui que a conduta teve como finalidade, negritei (fls. 40 e 41):

7.MULTA QUALIFICADA

A análise da documentação apresentada, referente ao investimento OPERIS OVERSEAS LTD, resultou evidente que os valores que ingressaram no país em 2008 a título de empréstimos, nada mais eram que o retorno do investimento, finalizado posteriormente com as remessas efetuadas em dezembro/2011 e setembro/2012.

Fazem prova material incontestável do ilícito, todos os fatos, declarações e documentos abordados no presente termo que, por intermédio de raciocínio concludente, revelaram a existência de fato gerador do IRPF, oculto pelas diversas formas e declarações enganosas, apresentadas pelo contribuinte, com o evidente intuito de se eximir da obrigação tributária.

Tais provas podem ser elencadas da seguinte forma:

1. Contrato de Empréstimo de US\$3.500.000,00 celebrado entre a empresa GERIBA ENERGIA PARTICIPACOES LTDA, CNPJ:09.375.279/0001-62 e a empresa OPERIS OVERSEAS LTD., com sede nas ilhas Britânicas. Ambas as partes representadas por GUILHERME DE ALVARES OTERO FERNANDES.

2.A escrituração da empresa GERIBA CONSULTORIA E PARTICIPACOES LTDA, CNPJ: 09.375.279/0001-62, demonstra que o empréstimo celebrado em junho/2008 nunca foi devolvido. Referida escrituração também revela que tal empréstimo serviu exclusivamente para a aquisição de investimento, posteriormente alienado aos sócios, com apuração de prejuízo e previsão de pagamento em até 05 anos. Ressalto que o fiscalizado figurou como sócio majoritário e maior beneficiário da referida transação.

3.As Declarações de Ajuste Anual apresentadas pelo contribuinte pretendiam demonstrar a inexistência de tributação, visto que apresentavam o retorno de sua participação na empresa OPERIS OVERSEAS LTD. Pelo EXATO VALOR INVESTIDO. Tal fato pressupõe a existência de valores exatamente iguais, atribuídos tanto a despesas quanto a receitas, situação atípica, contrária à lógica e carente de razoabilidade.

4.A declaração prestada pelo fiscalizado, que afirma não dispor de quaisquer informações acerca dos resultados obtidos pela empresa Operis Overseas Ltd., demonstra que o mesmo pretendeu valer-se da dificuldade de acesso, pelo fisco brasileiro, de informações quanto a investimentos localizados em regiões consideradas “paraísos fiscais”, como é o caso da empresa OPERIS OVERSEAS LTD., com sede nas Ilhas Virgens Britânicas, para encobrir possíveis resultados tributáveis. Não faz qualquer sentido o investimento de significativos valores, em operações das quais não se tem informação alguma quanto aos resultados obtidos.

Do mesmo modo concluiu o Acórdão recorrido (fls. 1364/1365):

89. Embora o impugnante houver destacado no início de sua impugnação o demorado Procedimento Fiscal, que finalizou depois de mais de dois anos de sua instauração, disse que o Fisco teve toda a facilidade para o total conhecimentos dos fatos, porque tudo estava sob seus olhos e nada foi escondido, donde é impossível se cogitar dolo ou intuito fraudulento.

90. Argumentações insustentáveis. Nada foi fácil para o Fisco neste trabalho.

As reiteradas intimações, a resposta com documentação incompleta e/ou diferente do solicitado; a reintimação explicando, mais de uma vez, quais documentos se estavam solicitando; a justificativa para negativa o fato de que nas Ilhas Virgens Britânicas não havia obrigação de demonstrativos, entre outros obstáculos, complicaram, e muito, para o Fisco desenvolver seu trabalho, que levou mais de dois anos para findar.

91. É totalmente incoerente questionar, ou dizer não entender por que teria sido intimado e reintimado, negar informações, entre outras ações que retardaram o processo, e depois, alegar que o Fisco teve toda a facilidade para o total conhecimentos dos fatos, porque tudo estaria sob seus olhos e nada foi escondido, donde é impossível se cogitar dolo ou intuito fraudulento. Se a investigação fiscal não enfrentasse tantos obstáculos apresentados pelo interessado, teria findado em, aproximadamente, 10% do tempo que levou.

92. Desta forma, não há dúvida da prática de ações dolosas, tais como: a remessa de valores para paraíso fiscal, o retorno disfarçado por contrato de empréstimo pagável em um ano que nunca ocorreu, aquisição de empresa, mudança de razão social, entre outros, tudo sob a responsabilidade do interessado na tentativa de esconder rendimentos tributáveis para sonegar imposto de forma fraudulenta, situação sujeita à aplicação da multa qualificada ora impugnada.

Ora, o que se verifica pelo comportamento do RECORRENTE durante o procedimento fiscalizatório é a criação de obstáculos artificiais que impedissem o FISCO de inteirar da real natureza dos fatos, o que caracteriza o dolo da conduta visando dissimular as operações realizadas, conforme devidamente detalhado no item 92 do Acórdão (transcrito acima).

Assim, ao contrário do RELATOR, considero devidamente comprovada a conduta apta a atrair a aplicação da multa qualificada. Entretanto a multa qualificada deve observar o Art. 14 da lei 14689/2023 que limitou o montante da multa qualificada em autuação fiscal a 100% do valor do crédito tributário apurado.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso, para o estrito fim de aplicar a retroatividade benigna reduzindo a multa de ofício para o patamar de 100%. É como voto.

Assinado Digitalmente

JOSÉ MÁRCIO BITTES